

# Czy będzie lawina kontroli podatkowych

Przedsiębiorcy podejmujący działania w zaufaniu do wyraźnego brzmienia przepisów i wierzący, że skarbowka wykonuje czynności na ich podstawie, nie powinni być zaskakiwani ich restrykcyjną interpretacją.

JADWIGA GLUMIŃSKA-PAWLIC  
JACEK OBIDOWSKI

W demokratycznym państwie prawnym zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowienia przez nie prawa jest jedną z podstawowych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem. Bez stabilnego i dobrze tworzonego prawa oraz zaufania do organów państwa nie jest bowiem możliwy długofalowy rozwój społeczny i gospodarczy. Nawet najlepsze rozwiązania prawne proponowane przez rząd służące wspieraniu inwestycji przedsiębiorców, jak IP Box, ulga badawczo-rozwojowa czy 9-proc. podatek dochodowy od osób prawnych, nie przyniosą efektu jego wzrostu, jeśli urzędnicy będą traktować firmy jak wrogów, a wręcz sabotować ich legalną działalność. Bez odpowiedniego podejścia pro klienckiego do inwestorów nadal będziemy obserwować odpływ inwestycji prywatnych.

Po ostatnich publikacjach o rekordowo małej liczbie kontroli celno-skarbowych można się spodziewać, że zasada zaufania może być nagięta. W porównaniu tylko I półrocza 2020 r. z analogicznym okresem 2019 r. nastąpił drastyczny spadek liczby kontroli o 22 proc., a wykrytych nieprawidłowości aż o 30 proc. Istnieje zatem duże prawdopodobieństwo, że organy podatkowe, chcąc zatrzymać niekorzystny trend oraz niejaką „nadrobić” plany kontroli, będą naruszać wszelkie zasady demokratycznego państwa prawa.

## Prześlanka uchylecia decyzji

Znane są przykłady wszczyzniania kontroli jedynie tam, gdzie dochód i majątek przedsiębiorcy pozwoli na zaspokojenie fiskusa czy też kwestionowanie ugruntowanej linii orzeczniczej w indywidual-

nych interpretacjach podatkowych. Coraz częściej słychać również głos przedsiębiorców o postawach nieliczących zgodności z urzędniczymi stanowiskami. Pracownicy organów podatkowych za wszelką cenę próbują przeprowadzić ustalenia, łamiąc przy tym wszelkie zasady prawa oraz etykę, nie tylko urzędniczą.

Warto jednak podkreślić, że działania takie są krótkofalowe i ostatecznie przyniosą

budżetowi państwa ogromne straty finansowe. Trybunał Konstytucyjny i sądy administracyjne już wielokrotnie podkreślały, że naruszenie zasady prowadzenia postępowania czy kontroli w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, może być samodzielną przesłanką uchylecia decyzji podatkowej, a to wiąże się ze zwrotem zapłaconych zaległości, odszkodowaniem oraz odpowiedzialnością

urzędników. Zasada ta nie stanowi tylko abstrakcyjnego postulatu wobec organów podatkowych, lecz jest normą prawną, której zastosowanie powinno mieć konkretny wymiar w toku postępowania czy kontroli.

## Postępowanie budzące zaufanie

Warto przypomnieć pracownikom organów podatkowych, że postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym dopuszcza się wnioskowe dowody, ale przede wszystkim traktuje się równo interesy podatnika i Skarbu Państwa, nie zmieniając ocen tych interesów, a materiałnoprawnych wątpliwości nie rozstrzyga się na niekorzyść podatnika (wyrok NSA z 4 stycznia 2006 r., I FSK 401/05 oraz wyrok SN z 22 października 1992 r., III ARN 50/92). Adresaci norm prawa publicznego, działający w zaufaniu do wy-

rażnego brzmienia regulacji i wierzący, że organy podatkowe wykonują czynności na ich podstawie, nie powinni być zaskakiwani restrykcyjną interpretacją mającą swoje źródło w sferze pozanormatywnej.

## Naganna praktyka fiskusa

Tylko dla przykładu wskażemy kilka takich rażących naruszeń prawa.

### PRZYKŁAD

Przed wszystkim niedopuszczalne jest obarczanie podatnika konsekwencjami zmiany ugruntowanej linii interpretacyjnej prezentowanej często przez wiele lat przez organy podatkowe. Po zmianie swojego podejścia fiskus nie może bowiem żądać wyższego podatku i odsetek od podatników podejmujących swoje decyzje gospodarcze w oparciu o zaufanie do tych interpretacji.

Organy podatkowe prowadząc kontrole czy postępowanie nie mogą żądać zapłaty podatku, którego podatnik nie naliczył, bo stosować się do utrwalonej wykładni i praktyki organów podatkowych, a w konsekwencji miał uzasadnione przekonanie, że nie jest zobowiązany do naliczania podatku. Oczywiście dopuszczalna jest zmiana wykładni czy zmiana stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, jednak niedozwolone jest obciążanie podatników konsekwencjami takich zmian.

### PRZYKŁAD

Nagminna praktyka organów jest również wszczyznianie postępowań karno-skarbowych w celu przerwania biegu przedawnienia. Jeżeli połączymy z tym swobodę, z jaką pracownicy finansowych organów postępowania przygotowawczego inicjują postępowania karno-skarbowe, z łatwością można dojść do przekonania, że sama instytucja przedawnienia karalności stała się praktycznym instrumentem służącym do zatrzymania biegu terminu przedawnienia dla należności publicznoprawnych. Takie działania organów zostało „nazwane po imieniu” przez sądy administracyjne jako „nadużywanie prawa” (wyroki WSA we Wrocławiu z 22 lipca 2019 r., I SA/Wr

365/19 oraz I SA/Wr 366/19 i wyroki NSA z 30 lipca 2020 r., I FSK 42/20 oraz I FSK 128/20).

### PRZYKŁAD

Zasada zaufania jest również często naruszana w postępowaniach prowadzonych przez naczelników urzędów w zakresie kwalifikacji niektórych wydatków przedsiębiorców do kosztów uzyskania przychodów. Organy podatkowe, powołując się na ogólne przepisy dotyczące zaliczania do kosztów uzyskania przychodów, kwestionują decyzje biznesowe w zakresie celowości poniesienia wydatków, pomimo że są one ponoszone w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła. Zapominają przy tym, że decyzja przedsiębiorcy dotycząca wydatkowania środków pieniężnych zawsze poprzedzona jest analizą celowości ich poniesienia oraz opiera się na racjonalnym gospodarowaniu. Warto również wskazać, że postępowania takie często nacechowane są elementami abuzywnymi, jednak decyzje określające zobowiązanie są już wydane z pominięciem klauzuli i polegają na prostym wyłączeniu wydatków z kosztów uzyskania przychodów (wyroki NSA z 4 marca 2020 r., II FSK 1550/19). W świetle tej

zasady kwalifikacja określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów powinna być oceniana przez organy podatkowe z perspektywy określania podstawy opodatkowania, a nie spełniania warunków, których ten przepis nie przewiduje. Ogólne regulacje dotyczące kosztów uzyskania przychodów nie zastępują instrumentów pozwalających organom na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, w tym kwestionowaniu wydatków jako koszty, jeżeli spełnione są warunki określone w przepisach prawa podatkowego. Nie można bowiem rozszerzać zakresu regulacji zwłaszcza o te elementy, które nie są przewidziane w ogólnych przepisach dotyczących kosztów uzyskania przychodów.

### PRZYKŁAD

Nie do przyjęcia jest również pozbawienie podatników niektórych elementów dwuinстанcyjności w przypadku prowadzenia postępowań przez naczelnika urzędu celno-skarbowego. Zgodnie z wytycznymi Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w toku tego postępowania organy nie przekazują stronie wnoszącej odwołanie stanowiska co do zarzutów sformułowanych w odwołaniu (art. 227 ordynacji podatkowej). Nie wolno im również wydawać decyzji

kasacyjnej i przekazywać sprawy do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji (art. 233 § 2 o.p.) czy też zlecać przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego w trybie art. 229 o.p. Takie zalecenia w jawny sposób łamią zasadę dwuinстанcyjności, która nakazuje organom rozpoznawać sprawy w pełnym zakresie, do ponownego ich załatwienia, a nie jedynie kontroli ustaleń zawartych w zaskarżonej decyzji, często błędnych. Subsumpcja przepisów prawa materialnego do stanu faktycznego konkretnej sprawy podatkowej, możliwa jest jedynie do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego, a pozbawienie podatnika praw wynikających z charakteru dwuinстанcyjności, jest naruszeniem prawa (wyroki WSA w Białymostku z 26 czerwca 2019 r., I SA/Bk 210/19 oraz WSA w Gliwicach z 2 grudnia 2019 r., I SA/Gl 729/19).

## Uprzywilejowana pozycja

Zasadą jest, że organy podatkowe korzystają z prawa w jego granicach. Niedopuszczalne jest więc to, że wykorzystują przepisy ordynacji podatkowej oraz każdej innej ustawy dla osiągnięcia własnego celu, podważając tym samym jakże ważną zasadę zaufania, a także

szacunek wobec porządku prawnego oraz organów władzy. Wykorzystywanie swojej pozycji przez organy podatkowe pociąga za sobą o wiele bardziej rozległe konsekwencje niż nadużycie praw procesowych przez stronę.

Bez wątpliwości to organy administracji publicznej są stroną uprzywilejowaną w postępowaniach administracyjnych, a my jako obywatele demokratycznego państwa prawa, wierzymy w ich uczciwość i rzetelność, a także działanie w granicach i na podstawie powszechnie obowiązującego prawa zgodnie z zasadą legalizmu. Naruszenie ww. zasad oznacza, że przedsiębiorcy z dużą ostrożnością będą podchodzić do inwestowania i prowadzenia rozległej działalności gospodarczej, co w konsekwencji będzie oznaczać straty budżetowe oraz dekonstrukcję gospodarczą. Z drugiej strony urzędnicy powinni się obawiać, że w związku z błędami urzędniczymi będą wszczyzniane postępowania dyscyplinarne oraz postępowania prowadzone przez prokuraturę.

## Uzasadnione oczekiwania muszą być chronione

Z prawa unijnego i orzecznictwa Trybunału Sprawiedli-

wości UE wynika obowiązek respektowania przez organy podatkowe zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, którą odpowiednikiem na gruncie krajowym jest zasada zaufania określona w art. 121 § 1 o.p.

Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 21 lutego 2018 r. w sprawie C-628/16, prawo powołania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (wyrok TSUE z 9 lipca 2015 r., C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo). ■



Jadwiga Glumińska-Pawlic  
jest profesorem zwyczajnym,  
doktorem habilitowanym / o /  
nauk prawnych, doradcą  
podatkowym



Jacek Obidowski  
jest doktorem nauk prawnych,  
radcą prawnym i doradcą  
podatkowym

podstawa  
prawna: | art. 120 – art. 129 ustawy  
z 29 sierpnia 1997 r.  
– Ordynacja podatkowa  
(tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)